



TITLE:

納税義務者としての内藏

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 納税義務者としての内藏. 経済論叢 1923, 16(4): 583-604

ISSUE DATE:

1923-04-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/128018>

RIGHT:

# 京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第四號

第十六卷

大正二十二年四月一日發行

## 論叢

納稅義務者としての内藏……………法學博士 神戸 正雄

價値の類型と個性……………法學士 恒藤 恭

サン・シ  
モン派の社會改造哲學及び連帶思想……………文學博士 米田庄太郎

基督教文明の發展概論……………法學博士 財部 靜治

## 時論

天然資源の國際的開放の原則……………法學博士 戸田 海市

産業組合中央金庫に就……………法學博士 河田 嗣郎

## 說苑

婚姻年齡の統計的研究……………經濟學士 岡崎 文規

## 雜錄

失業保險制度の推移……………法學士 一戸 二郎

生産者及び消費者としての露西亞……………經濟學士 藤野 靖

世界的貨幣問題とカッセル教授の學說……………經濟學士 小川福太郎

獨逸高等官の生計費……………經濟學士 岡崎 文規

マックス・ウェーバーの論文集……………法學士 山口正太郎

# 經濟論叢

第十六卷 第四號 (通卷第九十四號)

大正十二年四月發行

## 論叢

### 納稅義務者としての内藏

神戸 正雄

緒言(研究の目的)

第一段 事實としての君主の納稅義務

(一) 不課稅の實例 (二) 課稅の實例 (A) 直接稅 (B) 間接稅 (C) 地方稅

第二段 理論より見たる君主の納稅義務

其一 君主の國稅義務 (一) 不課稅の理由と反駁 (A) 自明といふ說 (B) 永き時の慣例に屬すといふ說 (C) 敬意を表する所以といふ說

(D) 國民感情に存すとの說 (E) 君主の權威の爲めといふ說 (F) 君主即ち國家なる故との說 (G) 國權擔當者として國權より捕捉されざるもの故との說 (H) 主權の派生として當然也との說 (I) 君主は保護を受けるものに非る故との說 (J) 皇室費の不十分なる故との說 (K) 王有財産が王室費の代りとして又は君主より國家へ財産提供の報償として不課稅とすとの說 (L) 特定財産又は費目に就き不課稅とすべしとの說 (二) 課稅の理由 (A) 地方財政に於ける困難及地方間の不公平 (B) 國家財政の不利 (C) 競争者たる人民の不利 (D) 君主財産の經濟上 (E) 宮内吏員の濫用 (F) 一部人民に於ける印象 (G) 一部人民に於ける脫稅動機 (H) 私的關係のものとして

論叢 納稅義務者としての内藏

第十六卷 (第四號) 一 五八三

## (三) 實現の方法

## 其二 君主の地方税義務

## 結論(全文の要旨)

## 緒 言

題して納税義務者としての内蔵といふ。人をして題意の何邊にあるやを疑はしめやうが、卒直に外國流にいへば納税義務者としての君主といふことである。我邦にて斯かる見出を出すことが或は不穩當かと考へて表題の如くにした。或は又納税義務者としての君主といふことは外國では問題となるとしても、日本の如き特殊の皇室を有つ國では問題とならぬ、想像だもすることが出来ぬとも見ゆるが(註二)、併し時勢の進展は人心に微妙なる變化を與へて、事物を歴史的道義的にのみ考察せずして、理性的論理的にも批判せしめ、其結果として内蔵が財産を有ち、其が私人の有ちたる場合に爲すべかりし給付を爲さぬときに、之に對し疑問又は不満をいだく者を生じて居る。そんな考が心得違の甚しいもの故、問題にすべきものでないといふて仕舞へば其まであるが、私は冷靜に考へて之を不問に附してはならぬと考ふる。夫の疑問不満が假令歴史的道義的に見て不當としても、少くとも理智の發達した近代人の頭に浮み得ることである以上は、人をし

て萬が一にも斯かる考を起さしめずして、皇室をして眞に正義と愛との權化なりとして崇敬愛慕の的とならしむるやうの處置を講ずるのが當局者の爲すべきことと思ふ。之を不問に附するに於ては累を皇室に及ぼす。そして之を考慮するといへば、内藏所屬の財産につき租税に相當すべき之に代るべき下賜金を國又は地方團體に交付するのである。若も此が行はれたならば御上さへ此の如しといふことゝなつて、啻に皇室の尊嚴を彌が上にも増加するのみならず、今日甚しく弛解したる納税道義心を作興するに於て大功があらうと思ふ。私は敢て其仔細を語らうと思ふ。私は此の文を公にするに就いては或は忌憚に觸れはせぬかと躊躇したが、事の私の領分に屬する以上、知つて言はざるは不忠であると信じたに因り、言ふが爲めの故の不忠の罪を覺悟して之を敢てする。言辭には最善の注意を拂つたが、尙ほ過なきを保し難い。受けざるべからざるの制裁は固より辭しないけれども、情狀により許さるべきだけの寛恕は之を乞ふ者である。

(註) 日本にてばかりでなく、外國にても君主の納税義務は問題にならぬその意見がある。例之、ツアハリエーが、國君で人格者については、法律上全く其租税義務に就き隨ふて租税免除につき語らるゝ能はずといふた。<sup>1)</sup>

## 第一段 事實としての君主の納税義務

(一) 不課税の實例——君主の納税義務については課否双方の實例がある。本來、租税には租税一般

1) Nöldeke, Die Steuerfreiheit der Bundesfürsten im Deutschen Reich. S. 20.

の原則があり、そして其意味は國內の能力ある人格者はすべて租税を避くべからずといふことで(註二)あるけれども、君主の特別地位を考へて之に一般原則の例外を認むる例が少くない(註三)。其は皆に國家より君主に寄與する所の皇室費に於てのみならず、君主の私有財産に於ても此一般原則の例外が認めらる(註四)。特に普魯西の如きは明かに少くとも直接諸税に就いて之を認めた(註五)。日本では内蔵には一切直接税を賦課せぬ。營業税は問題とならぬが、所得税は明文なくとも之を課せぬし、内蔵の受くる法人よりの配當所得にも之を課しない。地租は御料地は勿論のこと、皇族賜邸、太皇太后、皇太后、皇后、皇太子、皇太子妃、皇太孫、皇太孫妃、未だ婚嫁せざる未成年の皇子及皇太子、皇太孫の子にして未だ婚嫁せざる未成年者たる皇族の所有地には免税する。關税も御料品には免ぜらるゝ。其他、間接税に於ける負擔の轉嫁によるものは避ぐることを得ぬが、直接税は假令明文はなくとも、内蔵不課税と解して良い(註六)。

(註二) 例之、エーベルヒは、今日は課税一般の要求即ち租税能力ある各人は人格の顧慮なく租税を拂ふことの要求が自明と思はるゝといふ。<sup>2)</sup>

(註三) シヤル及コンラードは租税一般原則の例外として、君主及其一族の免税を挙げ、エーベルヒは眞の免税として之を挙げ、ヘツケルは、今も尙存する主觀的免税の例として之を挙げ、グルンツエルは處々に唯尙ほ、君主の一族の免税が維持されるさいひ、ロツツも人的免税が今尙通例獨逸の君主に存し、往々にして其家族にも存すといひ、ワグナトは、全く國税を免するは普國では王室とホーヘンツォルレン家員とであつて、諸の獨逸國に於ける王室免税の範圍は異なるといふ。<sup>3)</sup>

2) Eheberg, Fw. 9 Aufl S. 162-3.

3) Schall, Allgemeine Steuerlehre. (Schönberg. Hb. 4 Aufl. III-L.) S. 218. Conrad, Fw. 2 Aufl. S. 26. Eheberg, a. a. O. S. 163. Heckel, Lehrbuch. I. S. 166, 182. Gruntzel, Fw. S. 30. Lotz, Fw. S. 267. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 399.

(註四) ニツチは、國君は到る處に、彼に指定された皇室費につきて免税され、國の大部分にては、其私有財産につきても免税さるるといふて居る。<sup>4)</sup>

(註五) 普國では、相續税につきて君主免税の規定なきも、實際に此が與へられ、所得税法には明かに王室及ホーヘンツォルレルン家員の免税が規定され、補充税たる財産税は之につきて所得税法に指定され、隨ふて其免税が之に及ぶ。<sup>5)</sup>

(註六) ザイデルが、バイエルンにつきて、國君は凡べての直接税より免税せらるる。此事は憲法にも税法にも明言はされて居らぬが、其にも拘らず此國の國法上の原則として認めなくてはならぬといふのは、<sup>6)</sup>或は我邦にも常籍まるかも知れない。

## (二) 課程の實例――

A) 直接税――の範圍にては、上にもいふ如くに、君主免税の例が少くないが、それでも獨逸の二三國では明文ある例外の外は、君主と雖も國の直接税を負ふことであり(註七)、或はアンハルトの如きでは、國君と議會との間に協定があつて、長年間一定した率にて君主の私有財産につき課税せられたといふこともあり、(註八)、獨逸の一九一二年の國防分擔金が君主の財産をも捕捉して居り、英國と伊太利とでは君主が進んで所得税を納めて居るといふこともある。(註九)

(註七) ザムルテンベルヒ、ザクセン、バーデンにては、國君は主として王室費に關する法律上の規定によりて各箇の物體について免税されて居るが、其規定なきだけでは國の直接税をも負ふといふことである。<sup>7)</sup>

(註八) アンハルトでは、國君と議會との協定にて、利益を擧ぐべく放下された君主の私有財産が、長き時の間、不變的に協定された率で各箇の税に引かるゝを得るといふことである。<sup>8)</sup>

(註九) コンラードによれば、英國王と伊太利王とは自發的に所得税採用の際に此税に服したといふことであり、ワルカーに依

4) Nitti, Principes. p. 327.

6) Nöldeke, a. a. O. S. 24.

8) Nöldeke, a. a. O. S. 44.

9) Antoni, Das Steuersubjekte. (Finanz Archiv. 5 Jg. II.) S. 419.

5) Nöldeke, a. a. O. S. 59-61.

7) Lotz, a. a. O. S. 267.

れば、英國王はシエヤニールC(公金庫より拂はるるもの)の外は所得税を拂ふといふことである。<sup>10)</sup>

(B) 間接税——につき、其の課せられた物を君主が消費するに依りて負ふのはいふまでもなしとして、假りに彼が消費税を賦課さるべき物の生産を爲したりとして之に課税さるべきやといふに此に課税すといふのが、獨逸での一般の解釋のやうである(註一〇)。

(註一〇) ヘツケルは、消費税の範圍にても一樣に特定人(國君、外國使節)に關稅及租稅免除が與へらるるといふが、其中の關稅の方は其通りであるが、他の消費税については必ずしも然らずで、ネルデケに依るに、事實上、凡べての獨逸各邦では、國君が間接税義務ある條件を充たすときには、例之、彼が國家への消費税に服する消費物體を買ふとき又は彼が租稅を擔へる物體を生産するときに、各の臣民と同様の方法にて間接税を拂ふといふことであり、特に普國にても特別明文はないが、一般に認められた所では國王も之に服すといふことである。尙ほ關稅に關する國君の免除の止められたこともある。ワルカーに依るに、一五二二——二三年の獨逸帝國議會の關稅法案では、凡べての人的關稅免除、隨つて皇帝及諸侯の其が止められたといふことである。<sup>11)</sup>

(C) 地方税——は君主に免ぜられる例もあるが、獨逸ではむしろ孰れかといへば之に課税する方が原則で、特例として之を除外して居るといふべきである(註一一)。

(註一一) チルデケは之につきて次の如くにいふて居る曰く、地方税ではむしろ多くの獨逸各邦にて國君を得税する。(a) ガクセンでは併し國王は地方税に服せぬ。其は法律が反對規定を爲すからである。(b) けれども既にバイエルンでは國王は地方税を免ぜられない。但しカムラーゲンだけは此限でない。此國の法によればカムラーゲンの支拂義務は國の直接税義務に係り、此國の實際によれば國王が直接國税を拂ふ義務がないからである。ザルテンベルヒ、バーテンでは、原則は國王が地方税

10) Conrad, a. a. O. S. 26. Walcker, Fw. S. 29.

11) Heckel, a. a. O. S. 181. Nöldeke, a. a. O. S. 38. 59. Walcker, a. a. O. S. 29.



に服することであるが、法律上特に指定された免税規定がある。普にては國君は特に法律上の規定にて免除されないときは地方税を拂ふ。そして地方の間接税、手数料及分擔金には國王の爲めの例外規定なく、不動産税にては、王城（附屬建物中庭、庭園を含め）のみに免税を明定し、其他の土地建物に及ばない。營業税には國王免除の規定なく、地方所得税にては王室員とホーヘンツォルレルン家員を免除すること。<sup>12)</sup>

## 第二段 理論より見たる君主の納税義務

### 其一 君主の國税義務

(一) 不課税の理由と其反駁——上にいふ如く君主不課税といふことは假令反對の例はありとも、尙ほ可なり廣く行はれて居るといふて可である。そして其理由は何處にあるかといふと。

(A) 或は君主に課税せぬといふことは自明だともいふ(註一二)。けれども後にいふ如く之に課税すべき積極的根據もあるから、單に自明とのみでは説明として不満足である。或は此自明といふことにつき、君主が臣民でないから之に課税されぬのが自明だといふがある(註一三)。如何にも租税の出發點は國家と臣民との關係にあるであらうが、事實として既に臣民以外の外國人、統治團體にも課せらるることがあるに依つて見れば、此君主が臣民でないといふことからして直ちに其課税を否定することを得ぬ。特に恰かも夫の主張を爲す者が他方に君主が地方に對して其從屬者として地方税を納むるを得るを認むるに於て、何故に彼が其國家への從屬者の資格にて納税すべから

12) Nöldeke, a. a. O. S. 45 46. 47. 61-2. Kaufmann, Kommunal финанzen. II. S. 334. 347. Zelle, Städteordnung etc. S. 82.

ざるかを解するに苦しむ(註一四)。

(註一二) ザイデルは、マイエルンにつき人が、其後に於ける直接税に關する立法に於て、租税免除の排除及租税改革の實行の後、國君の租税免除を自明と見做し、隨ふて之を明言しなかつたといふて居る。<sup>13)</sup>

(註一三) ザイデルは、國王が臣民でないから、彼の直接税免除を自明であるとして説明して居る。<sup>14)</sup>

(註一四) ネルテケは曰く、君主が國の臣民でないのに、其國家的共同團體内に於ける一の法人に過ぎずして、其課税權が國家の租税高權の派生に過ぎざる地方團體の從屬者たることが可能なりや、ザイデルに依れば君主が地方税を拂ひ得るといふが其は君主が私法上の財産主體たるだけにて其地方の從屬者たるが爲めで、其場合には君主は國家權力よりしても、國税に引かるを得ざるべからず。<sup>15)</sup>

(B) 或は此免稅が歴史的のものだとか永き時以來の慣例に屬するとかいふことによりて説明するが(註一五)、併し別にいふ如き課税の理由もあるといふに於て、飽迄其慣例に捉はれなくてはならぬといふことはない筈である。此免稅理由は強いものではない。

(註一五) ロツツは、君主の租税特權の説明は第一には歴史的である。世襲君主國では、君主が免稅であつた。何となれば彼が最初には其私有財産からして宮内及政府の費用を支拂ひ、後此收入の不十分となるに及んで租税を補給として協賛され得ることとなつたからである。そして此特權なる地位が、專制時代を通じて、續いて憲法國に留保されたといふて居る。それから一九一三年の國防分擔金法の帝國議會及其委員會に於ける討議に於て、政府は君主不課税の理由の一として、國君が免稅されることの原則は各國にて憲法が尙未だ存在せざる時代に溯るといふことを擧げたといふことである。<sup>16)</sup>

(C) 或は此免稅は國民が君主に對し敬意を表する所以だ、君主に對して課税を爲すは無禮だとも

13) Nöldeke, a. a. O. S. 24.

14) Nöldeke, a. a. O. S. 33.

15) Nöldeke, a. a. O. S. 33-4.

16) Lotz, a. a. O. S. 267. Nöldeke, a. a. O. S. 22.

説明せらるゝ(註一六)。或は之に對し全體の利益の爲めには課税位のこと仕方なしといふ見解もあるが(註一七)、其は穩當な解釋ではない。特に我邦では皇室に敬意を献ぐることが矢張り全體の利益に合するといはなくてはならぬ。尤も更に進んで考ふると、皇室に税を課したとしても十分敬意を盡した特別な形式を取ることも出来、特に何にも御上に申出づるなどいふのではなく、全く内藏を預る所の役人に對し、其役人に就いて取調べの上爲すことゝなるから、御上に失禮なごゝいふことにはならぬともいひ得る(註一八)。特に嘗ては税を拂はぬことが、即ち免税の特典を有つことが名譽とされたこともあるが(註一九)、今日ではむしろ之を拂はぬのは不名譽で、拂ふのが名譽とせられ、又せられなくてはならぬ時代であつて見れば、内藏に於て税を納められぬことは決して御名譽のことでもなし、敬意を献ぐる所以でないとも見らるゝ。特に議會などより問題とするのは是様によりては敬意を失すともいへやうが、併し若も幸にして内藏に於ける責任者が篤と熟考して計畫し、聖斷を仰ぐならば、そして其結果として税といはずとも、之に代るべき何物かを下賜さるゝことにでもなるならば、如何に皇室の尊きを人民に感銘せしむるであらうか。皇室さへ斯の如しといふことにて各人の納税の念も盛んになつて來やうし、特に人民の皇室に對する敬慕の念は彌が上にも盛んになるであらう。

(註一六) アントニーは曰く、人は往々にして君主には決して直接税を課してはならぬ。何となれば其免税を主權の意義より結

論せしめざる場合に於て、其課税に避くべからざる如き君主の財産状態に立入ることが少くとも不適當且つ無禮であるからといふ主張を爲した。<sup>17)</sup>

(註一七) アントニーは之を評して、此の如き考察は凡べての場合に正當且つ當然と認めらるることは出来ぬ。即ち臣民の各個の階級又は全階級の利益が之により侵さるるときに、及侵さるるだけにては出来ない。此が君主の私有財産が内國の不動産又は特に營業に投下さるるときに場合であるといふて居る。<sup>18)</sup>

(註一八) アントニーは、各の場合に君主の不動産及營業の其々の管理が精密なる簿記にて表はされなくてはならぬから、税務官廳が各箇の管理所に就いて、課税の爲めに重要な事項の報告を求めるとも、君主の私的事情への不忠なる侵入とはいはれることが出来ぬであらうといふて居る。<sup>19)</sup>

(註一九) コーンは、中世の粗なる觀念として、貴族の名譽が免税と結付くことを擧ぐ。<sup>20)</sup>

(D) 或は國民の感情が君主免税を希望するといふことも説明となる。特に我國などでは此が強い。

國民としては感情上何とはなしに之を希望するといふことがある。此點からして何うも日本で税法などで内蔵を課税することに定めるのは適當でないといふことになる。つまりむしろ内蔵責任者よりしての自發的の或給付の申出に依ることが最無難である。尤も外國では今日はむしろ國民感情上は課税に傾くといふことである(註二〇)。

(註二〇) シェフレルは、今日の正義感情も最早要求せず殆んど堪ゆべからざる君主及其一族の免税が憲法政策上にも租税政策上にも理由附けしめないであらうといふて居る。<sup>21)</sup>

(E) 或は君主が納税することは君主の權威に關するから之に課税せぬが良いともいはるる。けれ

17) Antoni. a. a. O. S. 419.  
18) Antoni, a. a. O. S. 419.  
19) Antoni, a. a. O. S. 419.

20) Cohn, Fw. S. 252.  
21) Schäffle, Steuern. A. T. S. 268.

ども此納税と權威とが両立すべからざるものといふのでなく、君主が納税することに依つて却つて一層の權威を發揚すとも解し得る(註二二)。尤も之を我邦について適用すると、或は動もすれば人をして誤解せしめて皇室の權威を傷けることとならぬとはいへない。けれども前にもいふ如く、内藏よりの自發的給付といふことになれば此に於て別に支障はなからうと思はるる。

(註二二)ブアイフアーは、君主が各人民と同様に國家の負擔に引かることは、君主の威嚴と一致せずといふ非難は全く無力なる非難であるといふて居る。<sup>22)</sup>

F)或は君主は即ち國家であつて、國家の化身として國家と離るべからざるの關係にあるに、國家が君主に課税することによりて自己課税となるから避くべきものであるといふ考もある(註二三)。併し國家の自己課税は實例もあり、理論上にも認めらるべきことであるから、國家の自己課税の故を以て夫の課税を不當とはいひ難きのみならず、國家と君主との同一體といふことが必ずしもいひ得べからずして、むしろ君主は國家の一機關と見るが適當であり、且つや君主のもつ所の私有財産は、彼が國の機關としてもつものでもなく、私人としてもつものと見るのが至當であらうから、此見地からしても夫の主張は當らぬ(註二三)。或は此の如きは我邦に適用するとしては不適當かも知れない。我國に於ける解釋としては君主即ち國家ともいへやうし、其なれば内藏の課税を以て國家の自己課税と解し、國家の自己課税も差支なしといふことにて、其課税を辨獲し得る。

或は一步進んで 聖上は人格者ではなくて、神格を備へたまひて國の上に立ち此國を統治せらるる御方にて、其方に對して課税といふこと考ふべからずと解することも出来る。併し此場合にも聖上と 聖上の御賄ひを預る所の内藏とは別で、 聖上の御許に仕へ奉る所の内藏が一の私法上の人格者となつて財産を持ち經濟的活動を爲し得る。此私法上の人格者が納税するといふことは少しも差支ないのみならず當然のことだともいひ得る。尤も前にいふ別の根據より納税といふ名を避くるの穩當也といふことはある。又我邦に於ける解釋として 君主即國家と解したとしても、其國家と同一と申上げる所の 君主と、其下に經濟を司る所の内藏とは觀念上別なりと解して、其内藏に對して課税すること妨あらずともいひ得る。

(註三) 一九一三年の國防分擔金法の帝國議會及其委員會に於ける討議に際し、政府が君主不課税の理由の一として、國家の課税高權を含みたる國權の化身としての國君の地位より、彼の人格が課税に服せざることが生ずといふことを擧げたといふことである。<sup>28)</sup>

(註三) ロツツは、租税負擔の引受に關與することが、主權に反すといふ當時起つた理由は、近時の國家觀によりて凡べての君主には維持せしめずといひ、アントニーは、主權の意味を廣く擴張せざるに、所得及階級税に國君を引くことに原則上の障礙はない。此場合には國君は其全所得についてではなくて、此が其私的財産より生ずるだけにて、凡べての直接國税に引入れらるるを得る、即ち人が君主の所得に於て、此の如きものが國家より憲法上に與へらるるものが(王室費)、又は其私有財産より得たものを區別すべきであるといひ、ネルテケは、人が君主は國家の機關でなくて、君主は支配者として國家の上に立つといはざるべからざるに、そして此が近代の國にも尙行はるるを得るに、此國家の君主に對する無能の

説は、主權者が其主權者としての資格にて自ら課税し能はざるだけにては正當であらうが、其にも拘らず彼が私人として自ら課税し能ふかは別問題である。——專制國に關する改竄された理解によれば、君主は唯だ税法の下に立つ國家の一機關として見られ——君主が本來其君主とは區別さるべき國家に對して税を拂ふことが出来、——特に國庫と君主金庫とが分離するに於て、私人としての君主金庫より國庫へ税を拂はしむことは可能として考ふべきことであるといふ。<sup>24)</sup>

(G) 或は君主は國權の擔當者として國權其のものによりて捕捉さるゝことの出来ぬものだから課税することが出来ぬといふ見解もある(註二四)。併し前にもいふ如く君主が國權其のものに離るべからざる關係をもつ外に、其財産につき私的關係に於ける人格者としての資格を持ち得るし、我邦とすれば、聖上は國權の擔當者に渡らせたまふが、内藏てふ別の人格者があつて納税といはずとも之に代るべき給付を爲すとして見れば差支がない。

(註二四) 一九一三年の國防分擔金法の帝國議會及同委員會に於ける討議に際し、政府が君主不課税の理由の一として、國權の擔當者として、國權其のものより捕捉せらるゝ能はざるが故に、直接國稅より免除せらるゝことは獨逸國法の一般原則なりといふことを挙げた。<sup>25)</sup>

(H) 或は君主の不課税といふことは主權の派生で、刑法上の免責の如く明文はなくとも、當然のこととしていふを待たぬ所といふ説もあるが(註二五)、併し一方、刑事上の免責のことが憲法上に明文を以て定められつゝ、君主の租税免除につき何等の明文なき以上は、君主は此點につき何等の留保を爲さず、隨ふてむしろ課税の可能を承認したものと解するを得る。假りに又歴史的に君

24) Lotz, a. a. O. S. 267. Antoni, a. a. O. S. 418. Nöldeke, a. a. O. S. 26-7.

25) Nöldeke, a. a. O. S. 22.

主免税の特権が存在したとするも、既に國家自ら國家を課税することある以上、免税が主權の派生といふことがいひ得べきものでなく(註二二)、隨ふて之を取去ることの出來ないものといふことは出來ず、合法の手續に依るならば國家又は君主によりて之を廢止し制限することは出來得ないものではない(註二七)。

(註二五) 此はハムの説である。曰く、吾人の今日の公法の説明の爲めには、歴史的發達に溯ること、舊時の原則及專制君主國の見解を引來ることが絕對に要求せらるゝ。そして此に依れば專制君主は主權者として、彼の立法權との關係に於て、二の人的高權、即ち刑法に對しての刑罰免除、税法に對しての租税免除を有つた。憲法的君主國への過激に際し、君主よりして其主權及特に立法權が取去られないで、唯だ彼との合意によりて制限せられたに止まるから、立憲的君主は、今も尙ほ刑罰及租税免除をもつ。勿論、憲法中に、國君不可侵の規定によりて、刑罰免除のみが明言せらるゝ。此よりしては租税免除が必然には生じない。併し憲法の規定にて主權が言ひ表はされ、そして刑罰及租税の免除が主權の派生である。其故に立憲國の君主は免税せらるゝ。各箇の國にて君主が租税を拂ふとも、其は彼の免税に於ける彼自らの拋棄である(ネルデケに依る)。尙ほアントニーも、諸國に行はるゝ原則に依れば、主權の自然的性質が人税よりしての君主の免除を意味し、此觀察點よりすれば君主に人税即ち所得及階級税を課しないことが例外としては現はれないで、むしろ單に支配者の地位及權利の必然の結果として現はるといひ、シャル及エーメルとは、君主の免税は支配する意思の人的代表者としての君主の地位より辯護せしむといふ。<sup>26)</sup>

(註二六) ネルデケは、立憲國の君主が租税免除の特権を受くることを正當と認めても、此免除が取去るべからざるものといふことは結論されぬ。何となれば此特権が君主の主權の派生といふことがいはれないからといふ。<sup>27)</sup>

(註二七) ネルデケは、此に主張したる租税免除が精々、當時も尙存する君主の特権に止まり、法律に合ふた方法にて之を取

26) Nöldeke, a. a. O. S. 23. Antoni, a. a. O. S. 418. Schall, a. a. O. S. 218.  
Eheberg, a. a. O. S. 163.  
27) Nöldeke, a. a. O. S. 36.



去ることには、國家權力の爲めに不可能が存し得ないものであるといふ。<sup>28)</sup>

(I) 或は君主は人民に對し保護を與ふるも保護を受くるものでない。故に租稅義務なしといふがある(註二八)。併し此説は租稅義務を以て保護を受くることに基づけるもので、其前提自身が間違つて居るから、結論たる此説も亦採ることを得ぬ。

(註二八) クレマーは、君主は君主としは租稅義務があり能はぬ。何となれば彼は之が權利者であるから。彼は其保護を受けない。何となれば、彼は彼自身の爲めに存しないで、其保護を臣民の全體に與ふるからといふ。<sup>29)</sup>

(J) 或は君主に對し一般豫算よりして支出せらるゝ王室費の不十分なることの爲め、其代りとして君主不課稅亦た止むを得ずとも見らるゝ(註二九)。併し其は王室費の豊かなる處には當らないのみならず、其私有財産の豊かな處にも當らない(註三〇)。加之、王室費の不十分なるだけにては、其方を相當十分になるやうにすべきであつて、其あるが故に直に課稅すべきものを課稅せぬといふのは宜しくない。一方増すべき方は相當に増して、他方出して頂くものは出していたゞいたが良(註三一)。勿論我邦に適用するとしては租稅といふ名義は避けた上での事である。

(註二九) ロッツは、今日ではむしろ、皇室費の決定に於ては租稅免除が前提せられ、隨ふて君主の光輝及之を結付きたる代表義務の實行が維持せらるべきときには、皇室費の引上が避くべからざるものであるといふことにて論ぜらるといひ、シエフレーも、人は精々、君主及其一族の免稅の廢止が、王室費及年金の引上の整理を條件すべきことをいふことを得るといふて居る。<sup>30)</sup>

28) Nöldeke, a. a. O. S. 36.

29) Murhard, Theorie und Politik der Besteuerung, S. 11.

30) Lotz, a. a. O. S. 267. Schäffle, a. a. O. S. 268.

(註三〇) シェフラーは、此事は特に王室の家族財産の大きな處では殆んど十分な理由とはなり得ざるものといふて居る。<sup>31)</sup>

(註三一) ワルカーは、貨幣價値の低下により餘りに低くなつた皇室費を高めることは頗る良く辯護せしむるも、夫の特權は然らずといふ。<sup>32)</sup>

(K) 或は王室費は不課税を前提とし、そして王有の特定財産が歴史的に一の王室費に代るべきものといふ意味を有ち、又は國君が國家に提供したる財産の報償として、君主の手許に残されたる財産の免税が與へられたものであるから、此免税を維持しなくてはならぬ(註三二)、といふ論もある。けれども此は、さる歴史上の根據の存する所のみ當り、然らざる所には當らない。又左様のことは時勢の變化と共に改定することも出来、永久動かすべからざるものとはいふことを得ぬ。

(註三三) アントニーは、王室費及君主並に其一族に任かされたる御料地よりの所得を課税することは、此財源の歴史上の發達に存する理由より決して行はるべきものでない。此は多くは、嘗て彼等の所有したる、そして今日は國に移されたる土地の報償なるか、又は此が國費として認められたる王室費の支出として定めらるゝ。此故に之に對して今日も國王が租税義務あるを得ぬといひ、尙特に王族員については、彼等を直接税に引くことは確かに正當であらう。唯だ此際、國王の王室費に相當する年金、小遣錢として國家より彼等に法律上與へらるゝもの、課税は、王室費の免除を條件する同一の理由より解すべきものであるといふて居る。<sup>33)</sup>

(L) 唯だ特定の財産例之、君主の宮城の如きは國家目的に即ち公用に用立つものとして免税とせらるべきことに反對すべき何ものもない(註三三)。そして皇室費の如きも亦之を國家機關費として課税物件の外に置くも至當であらう。

31) Schäffle, a. a. O. S. 268.

32) Walcker, a. a. O. S. 29.

33) Antoni, a. a. O. S. 418-9.

(註三) シェアラーは、君主の宮城及其他の宮庭建物の爲めに収益税の免除が認めらるるを得る。何となれば此等のものは君主に於て國家目的に用立つからといひ、アントニーも、國君に屬する王城(附屬建物庭園と共に)が免税さるるときに、此は別に彼(人民の競争を困難とするの故に王者を課税すべしといふこと)と矛盾しない。此等の物は君主の地位の光輝を強くすることに用立ち、君主に必要にして避くべからざるものである。そして彼が之を自己の方便より建設し能はざるときには、國家が彼に此の如きものを提供しなくてはならぬものである。彼を此物體につき課税することは不當といふよりは不公正といふべきであらうといふ。<sup>84)</sup>

## (二) 課税の理由——次ぎに

(A) 君主をも課税したいといふ説の第一の根據は、之を不課税とするならば、君主の所屬財産の偶々多く存在する地方に於ける地方財政をして、國の課税が行はれたならば課すべかりし附加税收入を擧ることを得ざらしめて、之を苦しめ、又夫の財産の有無大小が地方により異なるが爲めに、地方間に不公平を生ずることとなる。之を救ふには君主と雖も私人と同等の課税を受けることとなるのが望ましいといふ事である。右も我邦に適用するとしては飽迄も租税といふ名は避けなくてはならぬ。單に税に代るべきものといふことでなくてはならぬが、兎も角此があるといふことが望ましい。

(B) 第二には其不課税が其だけ國家の財政を不利とするといふことである。尤も此點は實は強い理由ではない。君主が國の爲めの大事な機關として、其の爲めの國費の中には皇室費として差出

<sup>84)</sup> Schäffle, a. a. O. S. 268. Antoni, a. a. O. S. 418-9.

さるゝものゝ外に、君主に對する租税に相當するものが潜在して居る。此不課税が隱然たる國費也とも見られ得るからである。

(C) 第三には其不課税が競争者たる人民の不利を齎らし得るといふことである。此は君主の凡べての財産及所得に當るのではないが、少くとも其一部のものには確かに斯の如しといひ得る(註三四)。

(註三四) アントニーは、國君の私有財産が問題となるだけにては事情が異なる。此が収益又は所得を生ずるときに、此が常に不動産、營業又は其他にて収益を擧げんと努めらるる。之により國君が其臣民と競争に進むことになる。此際資本利子税よりの免税は最多く承認され得る。何となれば君主の私有財産の當該投資は、臣民の反對する利益と最少き衝突に來るからである。之と異り、國君は營業税、地租家屋税、更に所得税に引くことは、所得が不動産及營業より生ずるだけでは、公正の理由より要求されなくてはならぬといふて居る。<sup>註35)</sup>

(D) 第四には君主財産の經理上よりいふも其無税であるよりは有税である方が、其經理を一層嚴正にするといふことがある。

(E) 次ぎに君主に關する凡べてのものの免税が行はるときに、動もすれば君主に奉仕する役人の中に恐れ多くも之を濫用するものを生ずるといふことがある(註三五)。多分我邦などには無からうとは思ふが、宮内吏員とて人間であるから、萬が一にも此の如きことを生ぜぬと保證は出來ぬ。そして其出來た場合に累を皇室に及ぼすといふことを心配しなくてはならぬ。

(註三五) シェフラーは、消費税(關稅)及市の消費税(瓦斯稅)の免稅は、君主の名を借る所の濫用の爲めに(第三者による濫用)むしろ全く廢止すべきものだといふて居る。<sup>36)</sup>

(F) 此免稅の存在が少くとも新時代の一部の人の頭には良き印象を與へぬといふことである(註三六)。其は我邦に於ては起るべからざることだといふ風にも考へることが出來ぬではないが、併し我邦の人とて一人の人間としては左る考を持たぬとは保證が出來ない。責任ある當局者としては良く考へて見なくてはならぬことである。

(註三七) フルカーは、此特權は輿論より見て、忠義なる保守主義者及自由主義者にも良き印象を與へず、そして急進主義者及社會主義者よりしては、反君主的目的に頗る多く利用され得るといふて居る。<sup>37)</sup>

(G) 夫の不課稅が前記の(E)(F)と相待つて、動もすれば一部の國民に脱稅の動機となり(註三七)、之と反對に課稅又は稅に代るべきものゝ給付によりて、一般國民の納稅を民衆的ならしむることが出來る(註三九)。御上さへ斯の如くに渡らせたまふといふことは納稅道義の普及には甚だ良き結果を與ふることだ。勿論一方皇室に於かせられて其爲め經濟上御不如意のことゝもならば、其だけは皇室費の増加を辭すべきでないが、併し他面、稅に當るべきものは御自發的に御給付あるのが宜しくはないかと、恐ながら考へる。

(註三八) フルカーは、夫の特權が貴族及其他の富者を租稅特權又は脱稅の方への盡力に誘ふといふて居る。<sup>38)</sup>

(註三八) コンラードは、(英國及伊太利で國王が自發的に所得稅を納むることゝなつた爲めに)疑もなく租稅が大に通俗とな

36) Schäffle, a. a. O. S. 268.

37) Walckes, a. a. O. S. 29.

38) Walcker, a. a. O. S. 29.

り、全體が負擔を喜んで引受くることとなつたといふて居る。<sup>39)</sup>

(H) 終りに君主が財産を有ち之よりして收入を擧ぐるといふことは、君主が主權者として又は國の機關として之を行ふのではなく、單に其君主に奉仕する内蔵の責任者が私的干係にて行ふと見るを得る(註三九)。隨ふて此れだけにて課税を受くるも當然といひ得る。税に代るべきものゝ給付は決して不當のことではない。

(註三九) 前出註二三參照

(三) 實現の方法——以上いふ如くであるから、皇室費、皇城の如き特殊のものを除きて、一般には内蔵に對し課税しても良いといはなくてはならぬ(註四〇)。けれども從來永く不課税であり、人民の一般感情上からしても之が課税を不穩當とするの觀があらうし、特に日本の皇室の如き特殊なる尊敬の標的たるものに課税を遠慮すべきものあるの故に差控ゆるとして、併し内蔵の立場としては不課税に甘んずることが、今日の動もすれば動搖しつゝある社會思想の情勢の下には、不逞の徒に乘すべき罅隙を見出さしむるの懸念もあり、そして上にいふ如き内蔵課税の根據もあり且つ不課税の弊害及困難もありといふに於て、特に下賜金として税に代るべきものゝ下付することになれば結構の事と思はるゝ。

(註四〇) 諸多の學者より肯定されて居る。例之、ムルハルトは、此權威(主權者たる)の受託者たる自然人は齊しく之によりて

保護せられ、其自身の欲望を有し、隨ふて國家の負擔によりて分擔金を逃るゝことは出来ないといひ、ワルカーは、君主及一族の免税の特權が、歷史上世襲國の君主所有地經濟より説明すべく、併し貨幣經濟的の法治國にては時代錯誤となり、其排除が大に勸むべきであるといひ、グルンツェルも近世憲法國では、公正より課税一般が生じ、或租税特權は之と一致せずといひ、コーンは、舊時代の遺物たる君主の免税が多數民の辯護者よりしては、多くは國民を壓迫するもので、不公正なものと誹謗せられて、此に不完全なる租税公正の唯一の逃場となるといひ、コッサは、租税一般は物的及人的の凡べての特權の排除に存する。何となれば政治上の結合の善行に關與し、全部又は一部、之に歸する所の負擔を逃るゝ所の自然人及法人の存することは不公正であるからといひ、ラウは、認められたる原則によれば、國君も其私有財産につき此（課税さるべきもの）に屬すといひ、ブアイフアーも、純所得を有つ各の國家從屬者は當然、負擔に引かるべく、隨ふて國君も其私有財産より擧ぐる所の所得につきて然りといふ。<sup>40)</sup>

## 其二 君主の地方税義務

地方税については如何といふに、此は畢竟するに國税高權の派生<sup>41)</sup>に外ならずして、國税が君主にも課せらるべしといふならば、相當の場合に地方税も亦た課せらるべしといふことを得る。そして上記、國税に關して説きたる一の(F)と二の(B)との外は、國税について述べたるものが大體地方税にも準用されることが出來、君主の地方課税を肯定し得ることとなる。尤も之を我邦に適用するとしては、感情上不穩當とする所のものもあるから、必ずしも其儘認むることは出來ずとして、せめて特別下賜金として税に代るべきものが内藏より給付されたならば宜しからうと思ふ。

40) Murhard, a. a. O. S. 11. Walcker, a. a. O. S. 29. Gruntzel, a. a. O. S. 30. Cohn, a. a. O. S. 252. Cossa, Fw. S. 59. Rau, Fw. 5. Aufl. I. S. 406. Pfeiffer, a. a. O. S. 35

41) Nöldeke, a. a. O. S. 46.

## 結 論

要之、君主不課税が必ずしも動かすべからざるものではない。外國であつて見れば之が課税を躊躇すべき程のものでない。唯だ我邦に適用するとしては、強き國民道德又は感情論からの反對があらうが、然りとて此儘にして置く爲めに生ずる幾多の弊害もあるから、此を考へ彼を慮つて、内蔵よりしての下賜金名義に依る交付といふことが特別例外の場合を別としては大體適切な處置ではなからうかと恐れながら考ふる次第である。